



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 13/03/ 2018

Αριθμός Απόφασης 1705

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604561
Fax : 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
- β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β' 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 17-11-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά:

- Της υπ' αριθμ. /2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΡΔΙΤΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση/τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17-11-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Α) Από το υπ. αριθ. /..... /2015 πληροφοριακό δελτίο και την από 31-03-2015 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας του, ΣΔΟΕ ΗΠΕΙΡΟΥ-Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ-ΙΩΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ που διαβιβάστηκαν λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, προκύπτει ότι η επιχείρηση «.....», ΑΦΜ:, εξέδωσε εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες συναλλαγές, από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υποβλήθηκαν (άρθρο 20 του ΠΔ 186/92) προέκυψε ότι, μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....», στη χρήση 2010 περιλαμβάνεται και η επιχείρηση “ ” με ΑΦΜ, για τρία (3) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 197.291,00€, πλέον ΦΠΑ 45.376,93€.

Β) Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2010 με την υπ' αριθ. /2017 εντολή ελέγχου, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν είχε περαιώσει για την κρινόμενη χρήση.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός το Δελτίο Πληροφοριών και την έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ ΗΠΕΙΡΟΥ-Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ-ΙΩΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, συντάχθηκε η από 09-10-2017 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ, ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την κατωτέρω Πράξη ΚΒΣ:

-Την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2010, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντα συνολικό πρόστιμο €78.916,40 (€197.291,00€x40€), διότι αυτός,· ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τρία (3) εικονικά ως προς το σύνολο φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 197.291,00€ που εκδόθηκαν από την επιχείρηση , ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 14 & 18§§2, 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση, της παραπάνω Οριστικής Πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

-Ότι το αρχικό σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 ν. 4174/2013 ήταν ελλιπές και αόριστο, καθώς δεν του γνωστοποιήθηκαν ουσιώδη στοιχεία του ελέγχου.

-Ότι δεν του χορήγησε αντίγραφο του φακέλου της υπόθεσης με αποτέλεσμα να στερηθεί το δικαίωμα να λάβει γνώσει του περιεχομένου της υπόθεσης και να απαντήσει στο κοινοποιηθέν σημείωμα διαπιστώσεων.

-Ότι η Προσβαλλόμενη Πράξη είναι άκυρη διότι είναι νομικά πλημμελής.

-Ότι η ελεγκτική αρχή, δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν είναι πραγματικές και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013], ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση

ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»Τα ανωτέρω ισχύουν από 01-01-2014 σύμφωνα με το άρθρο 73 του ιδίου Νόμου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις 18-05-2017 το υπ' αριθ./2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, με το οποίο του γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και τον καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις του.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων στις 06-06-2017 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπόμνημα σε απάντησή του.

Στην συνέχεια ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι δεν του γνωστοποίησανε το πλήρες κείμενο για το λόγο που κρίνανε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία εικονικά.

Μετά από τα παραπάνω ο έλεγχος συνέταξε το υπ. αριθ./2017 συμπληρωματικό σημείωμα διαπιστώσεων (πλήρης ανάλυση) το οποίο στάλθηκε ταχυδρομικά με αριθμό συστημένου RE.....GR το οποίο παραλήφθηκε από τον ελεγχόμενο την 15/06/2017.

Επί του συγκεκριμένου συμπληρωματικού σημειώματος διαπιστώσεων ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε εντός είκοσι (20) ημερών με το αριθμ. Πρωτ./2017 υπόμνημα σε απάντησή του.

Εν συνεχεία η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη της τα υπομνήματα του προσφεύγοντα, εξέδωσε το πόρισμα της το οποίο περιλαμβάνεται στην από 09-10-2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται. .

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στην προσβαλλόμενη πράξη **δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία**, καθόσον, στην από 09-10-2017 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) της ΔΟΥ ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου σε κάθε Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία.(**ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001**). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣΤΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣΤΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.**

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 949,950/2012**), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 2695/1993**), στην κάθε πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή

να συμπληρώνεται από αυτήν (**ΣτΕ 962/2012**), και επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, γεγονός το οποίο κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, α) στο το υπ. αριθ./...../2015 πληροφοριακό δελτίο , β) στην από 31-03-2015 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας του, ΣΔΟΕ ΗΠΕΙΡΟΥ- Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ-ΙΩΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ και στην από 09-10-20117 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ (186 ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, τα οποία εκθέτονται σ' αυτές, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά.

Επειδή, σύμφωνα με το **πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι : *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** *« Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει »*

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στο υπ. αριθ./...../2015 πληροφοριακό δελτίο, στην από 31-03-2015 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας του, ΣΔΟΕ ΗΠΕΙΡΟΥ- Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ-ΙΩΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ και στην από 09-10-20117 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ (186 ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, για την εκδότηρια επιχείρηση “ ” -ΑΦΜ, που αποτελεί

νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και ειδικότερα:

« από τους ελέγχους και έρευνα που έκανε το ΣΔΟΕ ΗΠΕΙΡΟΥ-Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ-ΙΩΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ σχετικά με την επιχείρηση διαπίστωσε ότι πρόκειται για εξαφανισμένη επιχείρηση, από την χρήση 2008 και μετά δεν υποβάλει δηλώσεις του άρθρου 20 (συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών), και από το ηλεκτρονικό αρχείο του Υπουργείου Οικονομικών προκύπτει ότι δεν υποβάλλει ούτε δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου επεξεργασίας του ΣΔΟΕ ΗΠΕΙΡΟΥ-Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ-ΙΩΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ αν και με την αριθμ. /2008 συμβολαιογραφική πράξη του συμβολαιογράφου Τρικάλων (η οποία δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ), έγινε τροποποίηση ως προς την έδρα, καθώς η εταιρία μετέφερε την έδρα της από το στο Δήμο (η μεταβολή αυτή δεν δηλώθηκε ποτέ στο τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων), και σε μεταγενέστερη ημερομηνία της μεταφοράς (την 17/12/2008) θεώρησε στην Δ.Ο.Υ. Τρικάλων φορολογικά στοιχεία τα οποία και στην συνέχεια εξέδωσε.

Από την Γ.Γ.Π.Σ. και από στοιχεία φορολογουμένου από δηλώσεις τρίτων (συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών) για την χρήση 2010 προκύπτει ότι η (η ίδια δεν υπέβαλλε): δεν δηλώθηκε σαν πελάτης από καμία επιχείρηση και δηλώθηκε προμηθευτής από δύο (2) επιχειρήσεις με τις οποίες είχε τέσσερις (4) συναλλαγές με συνολική καθαρή αξία συναλλαγών 246.541,00€, ήτοι:

Α. δηλώθηκε ότι πραγματοποίησε τις κάτωθι πωλήσεις:

Α. δηλώθηκε πως πραγματοποίησε έσοδα ανά χρήση:

ΧΡΗΣΗ	2008	2009	2010
ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΕΣΟΔΩΝ	5.527.632,44	3.006.357,16	246.541,00

Β. δηλώθηκε πως πραγματοποίησε τις κάτωθι αγορές συν δαπάνες ανά χρήση:

ΧΡΗΣΗ	2008	2009	2010
ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ ΣΥΝ ΔΑΠΑΝΕΣ	8.893,00	1.316,00	0

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το ύψος των εσόδων συγκρινόμενο με τις αγορές και δαπάνες είναι δυσανάλογο (η επιχείρηση δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει πωλήσεις αφού δεν είχε αγορές, και παροχή υπηρεσίας (τεχνικά έργα) χωρίς δαπάνες και σε τόσο μεγάλο ύψος.

-Με το με αριθμό πρωτ. /2017 έγγραφο ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ζήτησε από την Γ. ΓΡΑΜΑΤΕΙΑ ΥΠΟΔΟΜΩΝ - Δ/ΝΣΗ ΜΗΤΡΩΟΥ ΜΗΧ/ΤΩΝ ΕΡΓΟΥ - ΙΠΟΚΡΑΤΟΥΣ 196-198 - 114 71 ΑΘΗΝΑ, να τους γνωρίσει εάν στο χρονικό διάστημα 01/01/2010-31/12/2010 η είχε στην κατοχή της τα αναφερόμενα στο συμφωνητικό μηχανήματα

έργου: ΕΚΣΚΑΦΕΑΣ ΜΕ ΑΡ.ΠΛΑΙΣΙΟΥ & ΕΚΣΚΑΦΕΑΣ

..... ΜΕ ΑΡ.ΠΛΑΙΣΙΟΥ

Με το με αριθμό πρωτ./2017 έγγραφό της η παραπάνω υπηρεσία τους γνώρισε ότι από τα στοιχεία που υπάρχουν δεν προκύπτει ότι τόσο η όσο και ο είχαν στην κατοχή τους μηχανήματα έργων, τα οποία να έχουν ταξινομηθεί και απογραφεί από Περιφερειακή Ενότητα της Χώρας.

- Με το με αριθ. Πρωτ./2017 έγγραφο προς το ΙΔΡΥΜΑ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΑΣΦΑΛΙΣΕΩΝ ΤΡΙΚΑΛΩΝ (νυν ΕΦΚΑ) ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ζήτησε να τους πληροφορήσει εάν η απασχόλησε στο 2010 προσωπικό, και εάν η στο διάστημα αυτό είχε ασφαλιστική ενημερότητα (διότι στο συμφωνητικό αναφέρεται σαν απαραίτητη προϋπόθεση για την είσπραξη των ποσών των τιμολογίων είναι η προσκόμιση μεταξύ άλλων και ασφαλιστικής ενημερότητας).

Η παραπάνω υπηρεσία με το με αριθμό πρωτ./2017 έγγραφό της, τους γνώρισε ότι από τα στοιχεία που έχουν βρέθηκε απογεγραμμένος εργοδότης με ΑΜΕ με την επωνυμία, Α.Φ.Μ. με δραστηριότητα: και για την μισθοδοτική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 δεν έχει υποβληθεί αναλυτική περιοδική δήλωση (ΑΠΔ), δεν έχουν υποβληθεί εισφορές για την περίοδο αυτή και δεν έγινε χορήγηση ασφαλιστικής ενημερότητας επίσης για την περίοδο αυτή.

- Με το με αριθ. Πρωτ./2017 έγγραφο προς το ΙΔΡΥΜΑ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΑΣΦΑΛΙΣΕΩΝ ΤΡΙΚΑΛΩΝ (νυν ΕΦΚΑ) ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ζήτησε να τους πληροφορήσει εάν ο απασχόλησε στο 2010 προσωπικό.

Η παραπάνω υπηρεσία με το με αριθμό πρωτ./2017 έγγραφό της, τους γνώρισε ότι από τα στοιχεία που έχουν δεν προέκυψε εργολαβική σχέση εργασίας μεταξύ των δύο, σε έργο ασφαλιστικής τους αρμοδιότητας για το 2010.

Για το 2010 ο δεν βρέθηκε απογεγραμμένος ως εργοδότης που να απασχολεί προσωπικό.

- Από τα ηλεκτρονικά αρχεία του Υπουργείου Οικονομικών προκύπτει ότι στο 2010 η δεν είχε στην κατοχή της τα αναφερόμενα στο συμφωνητικό φορτηγά αυτοκίνητα (είχαν μεταβιβαστεί πριν το 2008), αλλά ούτε και ο κατείχε μεγάλα Ι.Χ. φορτηγά που χρησιμοποιούνται στις χωματοургικές εργασίες, (κατείχε τα κάτωθι Ι.Χ. φορτηγά αυτοκίνητα: το με μικτό βάρος 1600 & το με μικτό βάρος 1465 τα οποία ήταν αδύνατο να χρησιμοποιηθούν σε τέτοια έργα).

- Με το με αριθ. Πρωτ./2017 έγγραφο προς το ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟ ΤΡΙΚΑΛΩΝ ΤΜΗΜΑ ΠΤΩΧΕΥΣΕΩΝ ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ζήτησε να τους στείλουν αντίγραφο της απόφασης πτώχευσης του καθώς και να τους γνωρίσουν για την πορεία της πτώχευσης.

Η παραπάνω υπηρεσία με το με αριθμό πρωτ./2017 έγγραφό της τους γνώρισε ότι ο με την υπ. Αριθ./2000 απόφαση πτώχευσε και με την αριθ./2001 απόφαση του ιδίου δικαστηρίου ορίστηκε οριστικός σύνδικος πτώχευσης η δικηγόρος και μέχρι σήμερα δεν έχει κηρυχθεί παύση εργασιών ούτε γίνει πτωχευτική αποκατάσταση.....κ.λπ. » Από όλα τα ανωτέρω σαφώς προκύπτει ότι η επιχείρηση δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς η εκδότρια εταιρεία εμφανίζεται φορολογικά συνεπής στην κρινόμενη χρήση 2010, **είναι αβάσιμος**.

Επειδή, στο Κεφάλαιο `` Πόρισμα Ελέγχου στην από 09-10-2017 Έκθεση Μερικού ΚΒΣ, της Δ. Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ αναφέρεται ότι : «.....1. Ότι ο που εμφανίζεται (στο συμφωνητικό) να ενεργεί ως νόμιμος εκπρόσωπος της, όπως προκύπτει, από το ηλεκτρονικό αρχείο του τμήματος μητρώου της Δ.Ο.Υ Τρικάλων ουδέποτε ήταν μέλος και νόμιμος εκπρόσωπος της, και μάλιστα μετά από απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Τρικάλων από 10/11/2000 ήταν πτωχός και συνεχίζει να είναι.

2. Ότι από την πληροφόρηση που είχανε από διάφορες υπηρεσίες (Γ. ΓΡΑΜΑΤΕΙΑ ΥΠΟΔΟΜΩΝ Δ/ΝΣΗ ΜΗΤΡΩΟΥ ΜΗΧ/ΤΩΝ ΕΡΓΟΥ, ΙΔΡΥΜΑ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΑΣΦΑΛΙΣΕΩΝ ΤΡΙΚΑΛΩΝ), καθώς και από την ερεύνα που κάνανε στα ηλεκτρονικά αρχεία της Δ.Ο.Υ., τόσο η όσο και ο, στην χρήση 2010 δεν είχαν στην κατοχή τους μηχανήματα έργου και Ι.Χ. φορτηγά αυτοκίνητα για εκτέλεση χωματουργικών έργων, δεν απασχόλησαν προσωπικό και κατά συνέπεια δεν είχαν την δυνατότητα να πραγματοποιήσουν τις εργασίες και σε τόσο σύντομο διάστημα (15/11/2010 έως 28/12/2010).

3. Ότι για τον τρόπο πληρωμής των έξι (6) δίγραμμων επιταγών οι οποίες υποτίθεται ότι εκδόθηκαν σε διαταγή της, που ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο, φωτοαντίγραφα της 1ης σελίδας αυτών, η τράπεζα, με το με αριθμό πρωτ./2017 έγγραφο της, ενημέρωσε τον έλεγχο, ότι οι εν λόγω επιταγές μέχρι την 12/09/2017 δεν είχαν παρουσιασθεί προς εξόφληση μέσω καταστήματός τους ή μέσω ηλεκτρονικού γραφείου συμψηφισμού.

Στην συνέχεια τους ενημέρωσε ότι η κατάσταση των επιταγών στα συστήματα της τράπεζας είναι (διαθέσιμη), δηλαδή έχει χορηγηθεί στο εκδότη καρτέ των επιταγών και δεν έχουν παρουσιασθεί προς εξόφληση.

- Από την προσκόμιση του υπεργολαβικού συμφωνητικού που σύναψε ο προσφεύγων την 04/05/2009 με τον ο έλεγχος διαπίστωσε ότι: αφενός το αντικείμενο των υπεργολαβικών εργασιών ήταν οι πάσης φύσεως εργασίες διαμόρφωσης και κατασκευής σιδηρού οπλισμού των φρεατοπασσάλων και το οπλισμού των γεφυρών στο έργο κατασκευής της σιδηροδρομικής γραμμής από Χ.Θ.:14+000 ΕΩΣ Χ.Θ. :25+000 ΤΗΣ ΝΕΑΣ ΔΙΠΛΗΣ

ΣΙΔΗΡΟΔΡΟΜΙΚΗΣ ΓΡΑΜΜΗΣ ΥΨΗΛΩΝ ΤΑΧΥΤΗΤΩΝ (Α.Δ. 470)

δηλαδή το αντικείμενο εργολαβίας ήταν διαφορετικό από αυτό που αναφέρεται στα φορολογικά στοιχεία, και αφετέρου μεταξύ των άλλων υποχρεώσεων του υπήρχε ήταν και ο όρος ότι ο υπεργολάβος (..... του) δεν δικαιούται να εκχωρήσει το παρόν συμφωνητικό ή να χρησιμοποιήσει άλλον υπεργολάβο χωρίς προηγούμενη γραπτή έγκριση του εργολάβου για την εκτέλεση του συνόλου ή μέρους αυτού (σελίδα 4 ΑΡΘΡΟ 2ο ΠΑΡΑΓΡ. 2.4 :ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΥΠΕΡΓΟΛΑΒΟΥ).

- Από την προσκόμιση των λογαριασμών για τις υπεργολαβίες που είχε αναλάβει ο προσφεύγων από την προκύπτει μόνο το αντικείμενο υπεργολαβικών εργασιών που ήταν η ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΜΕΤΑΛΛΙΚΩΝ ΔΙΚΤΥΩΤΩΝ ΥΠΟΣΤΗΡΙΓΜΑΤΩΝ ΔΑΚΤΥΛΙΟΥ ΣΕΡΠΕΤΙΝΙΤΗ που ήταν διαφορετικό από αυτό που αναφέρεται στα φορολογικά στοιχεία .

Για τα άλλα δύο έργα (..... και κατασκευή φράγματος στον περιοχή) που αναφέρονται στα Τ.Π.Υ./2010 &/2010 δεν προσκόμισε συμφωνητικά.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι όλες οι αναφερόμενες συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους όλη η μεθόδευση έγινε και μόνο για να δοθεί νομιμοφάνεια σε αυτές.»

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται , στο υπ. αριθ./...../2015 πληροφοριακό δελτίο , στην από 31-03-2015 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας του, ΣΔΟΕ ΗΠΕΙΡΟΥ-Δ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ-ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ και στην από 09-10-20117 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ (186 ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, επί τις οποίες εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 17-11-2017 και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του “ του” ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Χρήση 2010:

- Πρόστιμο του άρθρου 7 § 3 περ.β' του Ν. 4337/2015:

(€ 197.291,00x40%)= 78.916,40€.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.